

# შემოსავლების სამსახურის

ბრძანება N 20231

28/07/2022

## სამეურნეო ოპერაციის კვალიფიკაციის ცვლილების შესახებ მეთოდური მითითების დამტკიცების თაობაზე

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-2 მუხლის მე-5 ნაწილისა და „საჯარო  
სამართლის იურიდიული პირის - შემოსავლების სამსახურის დებულების დამტკიცების  
შესახებ“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2011 წლის 23 მაისის №303 ბრძანებით  
დამტკიცებული დებულების მე-3 მუხლის მე-2 პუნქტის „ზ“ და „უ“ ქვეპუნქტების  
საფუძველზე,

### 3ბრძანება:

- დამტკიცდეს მეთოდური მითითება „სამეურნეო ოპერაციის კვალიფიკაციის  
ცვლილების შესახებ“, N1 დანართის შესაბამისად.
- ეს ბრძანება ამოქმედდეს 2022 წლის 1 აგვისტოდან.

### სამსახურის უფროსი - მ.შ.

ლევან წითელაშვილი

### დანართი

#### მეთოდური მითითება

„სამეურნეო ოპერაციის კვალიფიკაციის ცვლილების შესახებ“

თბილისი

2022 წელი

#### მუხლი 1. რეგულირების სფერო

„სამეურნეო ოპერაციის კვალიფიკაციის ცვლილების შესახებ“ წინამდებარე მეთოდური  
მითითება (შემდგომში - მეთოდური მითითება), შესაბამისი სავალდებულო  
საფეხურების გავლის გზით, არეგულირებს სამეურნეო ოპერაციის კვალიფიკაციის  
ცვლილების თაობაზე საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (შემდგომში - სსკ) 73-ე  
მუხლის მე-9 ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტის გამოყენების წესს.

#### მუხლი 2. მეთოდური მითითების მიზანი

მეთოდური მითითების მიზანია საგადასახადო შემოწმებისას, გადასახადის  
გადამხდელის მიერ განხორციელებული სამეურნეო ოპერაციების კვალიფიკაციის  
ცვლილების შემთხვევაში, არგუმენტაციის მაღალი ხარისხისა და შესაბამისი  
საგადასახადო ვალდებულებების განსაზღვრის უზრუნველსაყოფად, ერთიანი  
მეთოდოლოგიური მიდგომის ჩამოყალიბება.

#### მუხლი 3. ძირითადი პრინციპები

სსკ-ის 73-ე მუხლის მე-9 ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტის თანახმად, საგადასახადო ორგანო  
უფლებამოსილია სამეურნეო ოპერაციის ფინანსისა და შინაარსის გათვალისწინებით  
შეცვალოს მისი კვალიფიკაცია, თუ ოპერაციის ფინანსის გათვალისწინებით  
შემოწმების გასათვალისწინებელია შემდეგი პრინციპები: а) სამეურნეო ოპერაცია

გადასახადებით დაბეგვრის მიზნებისთვის ექვემდებარება ანალიზს, შეთვასებას და კვალიფიცირებას მისი შინაარსის (ნამდვილი ნების/მიზნის) მიზედვით და არა გაცხადებული თვორმის შესაბამისად, რათა აღმოითვევრას გადასახადებისგან თავის არიდება, დამალვა ან/და შეღავათით არაძართლზომიერად სარგებლობა. ბ) სამეურნეო ოპერაციის კვალიფიციის შეცვლის არსი და მიზანი, აგრეთვე, სხვა თანმდევი პროცესები და ქმედებები უნდა იყოს მკაფიო და ორმხრივად განჭვრეტადი (იგულისხმება საგადასახადო ორგანო და გადასახადის გადამხდელი).

**მუხლი 4. გამოყენების ვალდებულება** მეთოდური მითითება გამოსაყენებლად სავალდებულოა აუდიტის დეპარტამენტის თანამშრომლებისთვის, საგადასახადო შემოწმების თარგლებში, გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულებების სსკ-ის 73-ე მუხლის მე-9 ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტით განსაზღვრისას.

#### **მუხლი 5. პასუხისმგებლობა და კონტროლი**

მეთოდური მითითების მე-3 მუხლში აღწერილი პრინციპების დაცვაზე, აგრეთვე, ამავე მეთოდური მითითებით გათვალისწინებული საფეხურების და სხვა ქმედებების შესრულების წესის დარღვევაზე პასუხისმგებლობა ევისრება აუდიტორს, ხოლო კონტროლზე - უშუალო ხელმძღვანელს.

#### **მუხლი 6. ტერმინთა განმარტება**

მეთოდურ მითითებაში გამოყენებულ ტერმინებს აქვთ შემდეგი მნიშვნელობა:

ტერმინი	მნიშვნელობა
<b>სამეურნეო ოპერაცია</b>	გადასახადის გადამხდელის აქტივების, უფლებების და ვალდებულებების კუთხით განხორციელებული ნებისმიერი ქმედება ან ქმედებისგან თავის შეკავება, რომელიც პირდაპირ ან/და ირიბ გავლენას ახდენს მის საგადასახადო ვალდებულებებზე.
<b>სამეურნეო ოპერაციის ფორმა</b>	ფორმა, რომლითაც სააღრიცხვო დოკუმენტაციაში, მათ შორის, ხელშეკრულებაში და ა.შ. წარმოდგენილია სამეურნეო ოპერაცია.
<b>სამეურნეო ოპერაციის შინაარსი</b>	სამეურნეო ოპერაციის განმახორციელებელ მხარეთა ნამდვილი ნება/მიზანი.
<b>საეჭვო სამეურნეო ოპერაცია</b>	სამეურნეო ოპერაცია, რომლის ფორმაც შესაძლოა არ შეესაბამებოდეს მის შინაარსს, მისი ნაკლოვანი ნებიდან/მიზნიდან გამომდინარე. მათ შორის, სამეურნეო ოპერაცია, რომელიც საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით გათავისუფლებულია გადასახადით დაზევვისგან ან/და რომელზეც ვრცელდება დაბეგვრის შეღავათიანი რეეიმი, ასევე, სამეურნეო ოპერაცია, რომლის შედეგადაც არ წარმოიშვა ან/და მცირდება საგადასახადო ვალდებულებები ან/და წარმოიშობა ხანდაზმულობის ვადის გასვლის შემდგომ.
<b>კვალიფიკაციის ცვლილება</b>	გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულებების განსაზღვრა სამეურნეო ოპერაციის შინაარსის (ნამდვილი ნების/მიზნის) შესაბამისად.
<b>გადასახადის გადამხდელი</b>	საქართველოს საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებული პირი, რომლის მიმართაც მიმდინარეობს საგადასახადო შემოწმება.
<b>აუდიტორი</b>	საგადასახადო შემოწმების განმახორციელებელი, საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი თანამშრომელი.

#### **მუხლი 7. სავალდებულო საფეხურები**

1. სავალდებულო საფეხურები არის ამ მუხლის მე-3 პუნქტით გათვალისწინებული ურთიერთდაკავშირებული ქმედებების ერთობლიობა, რომლებიც აუდიტორს ეხმარება სწორად და სრულყოფილად შეაგროვოს საეჭვო სამეურნეო ოპერაციასთან დაკავშირებული ყველა შესაძლო ინფორმაცია ან/და დოკუმენტაცია.
2. სავალდებულო საფეხურების გავლის მიზანია გამოვლინდეს (საგადასახადო შემოწმების თარგლებს მიღმა არ დარჩეს) საეჭვო სამეურნეო ოპერაცია.

3. საეჭვო სამეურნეო ოპერაციის კვალითივაციის ცვლილების თარგლებში, აუდიტორის მიერ გასავლელი სავალდებულო საფეხურებია:

**საფეხური I** - საეჭვო სამეურნეო ოპერაციის მოძიება და პირველადი შესწავლა.

**საფეხური II** - საეჭვო სამეურნეო ოპერაციის აღწერა და ანალიზი.

**საფეხური III** - საეჭვო სამეურნეო ოპერაციის არსებითობის შეფასება.

**საფეხური IV** - გადასახადის გადამხდელის გამოვითხვა.

**საფეხური V**- მესამე პირებისგან ინფორმაციის გამოთხოვა.

**საფეხური VI** - საეჭვო სამეურნეო ოპერაციის კვალითივაციის ცვლილება და შედეგების გაფორმება.

4. ამ მუხლის მე-3 პუნქტით გათვალისწინებული საფეხურების გავლის აღრიცხვის მიზნით, აუდიტორის მიერ გამოიყენება „**სამეურნეო ოპერაციის კვალიფიკაციის ცვლილების თაობაზე ანგარიში**“ (იხ. ნიმუში - დანართი N1).

## **მუხლი 8. საეჭვო სამეურნეო ოპერაციის მოძიება და პირველადი შესწავლა**

1. საეჭვო სამეურნეო ოპერაციის მოძიებისა და პირველადი შესწავლის საფეხურზე, გადასახადის გადამხდელის მიერ განხორციელებული წესის მიერ საეჭვო სამეურნეო ოპერაცია საგადასახადო შემოწმების თარგლებში აუდიტორის მიერ ექვემდებარება მოძიებას და პირველად შესწავლას.

### **მაგალითი N1**

#### **ფაქტობრივი გარემოება**

საგადასახადო შემოწმებით დადგინდა, რომ შვს „A“-ს დამთუძნებლებს წარმოადგენენ ფიზიკური პირები, რომლებიც ამავდროულად შვს „B“-ს დამთუძნებლებიც არიან.

2020 წლის 1 ივლისს გათვალისწინებული ბელშეკრულება შვს „A“-ს და მის დამთუძნებელ ფიზიკურ პირებს შორის - შვს „B“-ს 100%-იანი წილის ნასყიდობის შესახებ. ნასყიდობის ფირებულება განისაზღვრა 300 000 ლარით. დამთუძნებელ ფიზიკურ პირებზე აღნიშნული თანხის პერიოდული გადახდა ხორციელდებოდა წინასწარ - შვს „A“-ს სალაროდან ნაღდი ფულის გატანის გზით.

#### **შეფასება და შესაძლო შედეგი**

ზოგადად, ქონების ნასყიდობის ხელშეკრულება, როგორც სამართლებრივი ინსტრუმენტი, გამოიყენება იმ ტიპის სამეურნეო ოპერაციების გასაფორმებლად, რა დროსაც, საკუთრების საგანზე ხდება მესაკუთრე სუბიექტის (პირის) შეცვლა.

მოცემულ პირობებში, ვინაიდან წილის გამსხვისებელი ფიზიკური პირები ირიბად კვლავ სრულად ფინანსურებულ შვს „B“-ს 100%-იან წილს, ანუ რეალურად არ ხდება განსახილვები ქონების (წილის) მესაკუთრის ცვლილება, მოცემული ოპერაცია, გადასახადებით დაბეგვრის მიზნებისათვის, მიჩნეულ უნდა იქნას საეჭვო სამეურნეო ოპერაციად, ვინაიდან, აღნიშნული სამეურნეო ოპერაციის რეალურ მიზანს (შინაარსს), შესაძლოა, წარმოადგენდეს ფიზიკურ პირებზე დივიდენდების დაუბეგრავად გაცემა.

ამასთან, დამატებით აღსანიშნავია, რომ განხილული მაგალითის მიხედვით, გარიგების ნამდვილობის შემთხვევაში, შესაძლოა სახეზე იყოს 2 წელზე მეტი ვადით საკუთრებაში არსებული აქტივების რეალიზაციით მიღებული ნამეტის დაბეგვრაზე დაწესებული შეღავათის არამარლობირი გამოიყენების მცდელობა (ანუ, საეჭვო სამეურნეო ოპერაცია), თუ წილზე საკუთრების უფლების წარმოშობიდან 2 წელზე ნაკლებ ვადაში მოხდებოდა საკომპენსაციო თანხის სრული გადახდა, ხოლო წილის გადაფორმება - 2 წლის გასვლის შემდეგ.

### **მაგალითი N2**

#### **ფაქტობრივი გარემოება**

საგადასახადო შემოწმებით დადგინდა, რომ საწარმოს დამთუძნებელმა ფიზიკურმა

პირმა ამავე საწარმოს სესხად გადასცა ფულადი თანხა 100 000 ლარის ოდენობით. მოცემულ პირობებში, საწარმოს მიერ დამტკიცებული ფიზიკური პირისთვის უკან დაბრუნებულმა თანხამ შეადგინა 120 000 ლარი, მათ შორის, 20 000 ლარი სესხის პროცენტი, რომელიც საწარმომ გადახდის წყაროსთან დაბეგრა 5%-იანი განაკვეთით. დამატებით აღსანიშნავია, რომ შესამოწმებელ პერიოდში საწარმოს უფიქსირდება გასანაწილებელი მოგება, ხოლო სესხის აღების მიზნობრიობა არ დასტურდება.

## შეფასება და შესაძლო შედეგი

საწარმოს მოგების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტია განაწილებული მოგება, რომელიც საწარმოს მიერ მის პარტნიორზე დივიდენდის სახით, ფულადი ან არაფულადი ფორმით ნაწილდება და იბეგრება 15%-იანი განაკვეთით. ამასთან, საწარმოს მიერ ფიზიკური პირისთვის გადახდილი დივიდენდი იბეგრება გადახდის წყაროსთან გადასახდელი თანხის 5%-იანი განაკვეთით. იმის გათვალისწინებით, რომ საწარმოს შესამოწმებელ პერიოდში უფიქსირდება მოგება, რომლის განაწილებასაც არ ახორციელებს, ასევე, რადგან საწარმოს მიერ სესხის აღების მიზნობრიობა/საჭიროება არ დასტურდება, მოცემულ პირობებში, შესაძლოა სახეზე იყოს საეჭვო სამეურნეო ოპერაცია, კერძოდ, გადასახადის გადამხდელის მიერ განაწილებული მოგების დაბეგვრისგან თავის არიდების მცდელობა, რა დროსაც დამტკიცებლის მიერ საწარმოზე თანხის გადაცემა დაკვალითიცირდა არა კაპიტალში შენატანად, არამედ გაცემულ სესხად. შესაბამისად, დამტკიცებლისთვის თანხის უკან დაბრუნების დროს, განაწილებული მოგება დაიბეგრება როგორც გადახდილი პროცენტი - 5%-იანი განაკვეთით, ნაცვლად 15%-იანი განაკვეთის და დივიდენდის 5%-სა.

## მაგალითი N3

### ფაქტობრივი გარემოება

საგადასახადო შემოწმებით დადგინდა, რომ დღგ-ის გადამხდელად არარეგისტრირებულმა ფიზიკურმა პირმა შეს „A“-ზე (საავადმყოფო) ლიზინგით გასცა საკუთარი ძალებით შექმნილი 150 000 ლარის ღირებულების სამედიცინო დანიშნულების დანადგარი. ხელშეკრულების თანახმად, სალიზინგო პერიოდად განისაზღვრა 24 კალენდარული თვე (თვეში 6 250 ლარი). ამასთან, საკომპენსაციო თანხის 95%-ის ანაზღაურება ფაქტობრივად განხორციელდა ლიზინგის ხელშეკრულების დადებისთანავე.

## შეფასება და შესაძლო შედეგი

დაბეგვრის მიზნებისთვის, ლიზინგის საგანი უნდა იყოს ამორტიზაციას დაკვემდებარებული აქტივი. ამასთან, ლიზინგის არსი, როგორც წესი, გულისხმობს შესაბამის ქონებაზე საკუთრების უფლების გადაცემას ხელშეკრულების ვადის გასვლისას, რასაც წინ უსწრებს შესაბამისი საკომპენსაციო თანხების ეტაპობრივი ანაზღაურება. ამასთან, დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის მიზნებისთვის, ავანსად მიღებული თანხები, მისი მიღების მომენტში, 100 000 ლარიან ზღვარში არ გაითვალისწინება (გაითვალისწინება შესაბამისი საქონლის/მომსახურების მიწოდებისას). ამდენად, მოცემულ პირობებში, შესაძლოა სახეზე იყოს საეჭვო სამეურნეო ოპერაცია, კერძოდ, დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის ვალდებულების გადავადება, რა დროსაც, ნაცვლად ნასყიდობის სტანდარტული ხელშეკრულების დადებისა, გაფორმებულია ლიზინგის ხელშეკრულება, რითაც ფაქტობრივად 24 თვით გადავადდა დღგ-ის თანხის დარიცხვა. ამასთან, დამატებით აღსანიშნავია, რომ თუ განსახილველი გარიგება, რომელიც შინაარსით ნასყიდობაა ხოლო ფორმით ლიზინგი, დადებული იქნებოდა 3 წელზე მეტი ვადით (ანუ, საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებულ ხანდაზმულ პერიოდზე მეტი ვადით), შესაძლოა ადგილი ჰქონდა საგადასახადო ვალდებულების (იგულისხმება დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაცია და დღგ-ის შესაბამისი თანხების დარიცხვა) ხანდაზმულ პერიოდში ჩატოვებას (ანუ, საეჭვო სამეურნეო ოპერაციას)

2. გარდა ამ მუხლის პირველი პუნქტით გათვალისწინებულ მაგალითებში განხილული შემთხვევებისა, საგადასახადო შემოწმებისას შესაძლოა გამოკვეთოს გადასახადის გადამხდელის მიერ განხორციელებული სხვა საეჭვო სამეურნეო ოპერაციებიც, როგორიც არის, მაგალითად: აქტივების ნაწილის დაუბეგრავად მიწოდების მიზნით, საწარმოს რეორგანიზაცია; საშემოსავლო გადასახადის შემცირების მიზნით, დაქირავებით მომუშავე ფიზიკური პირების გაფორმება მომსახურების გამწევ ფიზიკურ პირებად; მოგების გადასახადისაგან თავის არიდების მიზნით, გაცემული სესხის გაფორმება ანგარიშვალდებულ პირზე საქვეანგარიშოდ გატანილ თანხად; დღე-ის გადახდის გადავადების მიზნით, ავანსის სახით მიღებული თანხის გაფორმება „ბე“-დ და სხვა.
3. საეჭვო სამეურნეო ოპერაციის მოძიების და პირველადი შესწავლის საფეხურზე, საეჭვო სამეურნეო ოპერაციის გამოვლენის შემთხვევაში, აუდიტორის მიერ ხორციელდება ამ მეთოდური მითითებით გათვალისწინებულ მე-2 საფეხურზე (საეჭვო სამეურნეო ოპერაციის აღწერა) გადასვლა, ხოლო, თუ არ გამოვლინდა საეჭვო სამეურნეო ოპერაცია, წყდება პროცესი.

#### **მუხლი 9. საეჭვო სამეურნეო ოპერაციის აღწერა და ანალიზი**

1. საეჭვო სამეურნეო ოპერაციის აღწერის და ანალიზის საფეხურზე, უკვე მოძიებული და პირველადად შესწავლილი უკელა საეჭვო სამეურნეო ოპერაცია აუდიტორის მიერ ექვემდებარება აღწერას და ანალიზს, რაც გულისხმობს ამ ოპერაციების შესახებ ინფორმაციის მოძიებას და გაანალიზებას შემდეგი კითხვარის მიხედვით:
- ა) რა სამეურნეო ოპერაცია განხორციელდა და რომელი სამართლებრივი ფორმით არის ის წარმოდგენილი ?
- ბ) რა ეკონომიკურ რეალობაში განხორციელდა შესაფასებელი სამეურნეო ოპერაცია, კურძოდ, არსებობდა თუ არა საკანონმდებლო ან/და ტექნიკური (პროცედურული) შებოჭვა, რამაც განაპირობა ამ სამეურნეო ოპერაციისთვის სათანადო სამართლებრივი ფორმის არჩევის შეზღუდვა ?

**მაგალითად:** ფიზიკურმა პირმა დააფუძნა ახალი საწარმო - შპს „B“, ვინაიდან არსებულმა საწარმომ - შპს „A“-მ ამოწურა (აითვისა) საბანკო დაწესებულების მიერ მისთვის, როგორც 1 სუბიექტისთვის დადგენილი სესხის ლიმიტი.

გ) რა ეკონომიკური, მათ შორის, არასაგადასახადო სარგებლის მოლოდინი არსებობდა საეჭვო სამეურნეო ოპერაციის განხორციელების თაობაზე გადაწყვეტილების მიღების დროს ?

**მაგალითად:** კონკურენტ საწარმოზე უპირატესობის მოპოვების მიზნით, შპს „A“-მ განახორციელა მაღალი ხარისხის ავტონაწილების იმპორტი და თვითღირებულებით რეალიზაცია.

დ) საეჭვო სამეურნეო ოპერაციის განხორციელების შედეგად აღნიშნული ოპერაციის შესაბამისი ფორმით განხორციელების გამო წარმოშვა თუ არა არსებითი ეკონომიკური, მათ შორის, არასაგადასახადო სარგებელი ?

**მაგალითად:** სოციალურ პროექტში ჩართულობის შედეგად, რაშიც გაიწია სხვადასხვა დანახარჯები, საწარმომ აღიდგინა ან მოიპოვა რეპუტაცია.

ე) არსებობს თუ არა საეჭვო სამეურნეო ოპერაციის გაფორმების სხვა სამართლებრივი ფორმა, როგორიც ეკონომიკური (არასაგადასახადო) შინაარსის გათვალისწინებით ასახავდა ამ ოპერაციას ?

**მაგალითად:** სასოფლო სამეურნეო საქმიანობის ფარგლებში გამოყოფილი გრანტის

მიღების მიზნით, შპს „A“-მ დაარეგისტრირა სასოფლო-სამეურნეო კოოპერატივი „B“.

3) საეჭვო სამეურნეო ოპერაციის შედეგად შემცირებული გადასახადებით, რომელმა პირმა ისარგებლა (რა პროცენტი?) ?

**მაგალითად:** მოგების გადასახადისაგან გათავისუფლებულ პირს, შპს „A“-მ საქონელი მიაწოდა 3 ლარად, რომელიც, შემდგომ გაიყიდა 7 ლარად.

4) რა სამართლებრივი ურთიერთობა არსებობს სამეურნეო ოპერაციაში ჩართულ პირებს შორის ?

**მაგალითად:** მხარეებს შორის იკვეთება ურთიერთდამოკიდებულება ან/და შესაძლო ცრუმაგირობის ფაქტი.

5) არსებობს თუ არა სხვა ეკონომიკური მახასიათებლები, რომლებიც მნიშვნელოვანია განხორციელებული საეჭვო სამეურნეო ოპერაციის სპეციფიკიდან გამომდინარე ?

**მაგალითად:** : სახელმწიფოს წინაშე წაკისრი ვალდებულებებიდან გამომდინარე, საწარმოს უწევს სხვადასხვა არაპროფილური ხარჯების გაწევა, კერძოდ, საავტომობილო მაგისტრალის მშენებლობის პროცესში კონტრაქტორმა მხარემ მიწის მეპატრონე ფიზიკურ პირს უსასყიდლოდ შეუსრულა სხვადასხვა მომსახურება (მ.შ. ელექტრო გადამცემი ხაზის შეკეთება), რაც არ იყო სატენდერო წინადადებით გათვალისწინებული და არც კონტრაქტორი მხარის პროფილს წარმოადგენდა, მაგრამ აუცილებელი იყო ძირითადი სამეურნეო ოპერაციის შესასრულებლად.

2. საეჭვო სამეურნეო ოპერაციის აღწერის შემდეგ, აუდიტორი აანალიზებს აღწერის შედეგებს და საეჭვო სამეურნეო ოპერაციის დადასტურების შემთხვევაში, გადადის ამ მეთოდური მითითებით გათვალისწინებულ მე-3 საფეხურზე (საეჭვო სამეურნეო ოპერაციის არსებითობის შეფასება), სხვა შემთხვევაში წყდება პროცესი.

#### **მუხლი 10. საეჭვო სამეურნეო ოპერაციის არსებითობის შეფასება**

1. საეჭვო სამეურნეო ოპერაციის არსებითობის შეფასების საფეხურზე, აუდიტორის მიერ ფასდება, თუ რამდენად არსებითია საეჭვო სამეურნეო ოპერაციების კვალითების ცვლილების შედეგად მოსალოდნელი საგადასახადო ვალდებულების ოდენობა.

2. წინამდებარე მეთოდური მითითების მიზნებისათვის, საეჭვო სამეურნეო ოპერაციების კვალითების ცვლილების შედეგები ჩაითვლება არსებითად, თუ კვალითების ცვლილების შემთხვევაში, ზოგადი ანალიტიკური პროცედურებით ან/და ანალიზით, გადასახადის გადამხდელის ჯამური მოსალოდნელი სავარაუდო საგადასახადო ვალდებულებები იზრდება:

- ა) მცირე კატეგორიის გადასახადის გადამხდელთან - 1 000 ლარზე მეტით;
  - ბ) საშუალო კატეგორიის გადასახადის გადამხდელთან - 10 000 ლარზე მეტით;
  - გ) მსხვილი კატეგორიის გადასახადის გადამხდელთან - 100 000 ლარზე მეტით.
3. თუ საეჭვო სამეურნეო ოპერაციის კვალითების ცვლილების შედეგად დასარიცხი გადასახადის ოდენობა არსებითია, აუდიტორი გადადის ამ მეთოდური მითითებით გათვალისწინებულ მე-4 საფეხურზე (გადასახადის გადამხდელის გამოვითხვა), ხოლო, თუ ამ მუხლის მეორე ნაწილის შესაბამისად არაარსებითია - წყდება პროცესი

#### **მუხლი 11. გადასახადის გადამხდელის გამოკითხვა**

1. გადასახადის გადამხდელის გამოვითხვის საფეხურზე, აუდიტორი გადასახადის გადამხდელისაგან, მათ შორის, სსკ-ის 70-ე მუხლით ითხოვს საეჭვო სამეურნეო ოპერაციასთან დაკავშირებულ ინფორმაციას ან/და სააღრიცხვო დოკუმენტაციას, მათ

- შორის: а) ხელშეკრულებას; б) ახსნა-განმარტებას; გ) სააღრიცხვო დოკუმენტაციას; დ) ექსპერტის ან/და შესაბამისი სპეციალისტის დასკვნას ან/და ანგარიშს; ე) სხვა მტკიცებულებებს ან/და მასალებს, ასეთის არსებობის შემთხვევაში.
2. გადასახადის გადამხდელის გამოვითხვის საფეხურზე, აუდიტორის მიერ უნდა გამოიკვეთოს გადასახადის გადამხდელის მოლოდინები განხორციელებულ საეჭვო სამეურნეო ოპერაციასთან დაკავშირებით, აგრეთვე, ის, თუ ვინ მიიღო გადაწყვეტილება ამ ოპერაციის შესაბამისი ფორმით განხორციელების თაობაზე, რომელი პირის ინტერესს წარმოადგენდა აღნიშნული სამართლებრივი ფორმის გამოყენება, რა ეკონომიკური სარგებლის მოლოდინი ჰქონდა გადასახადის გადამხდელს და სხვა.
3. თუ გადასახადის გადამხდელის გამოვითხვის საფეხურზე არ გაქარწყლდა შესაბამისი სამეურნეო ოპერაციის საეჭვო ხასიათი, აუდიტორი გადადის ამ მეთოდური მითითებით გათვალისწინებულ მე-5 საფეხურზე (მესამე პირებისგან ინფორმაციის გამოთხოვა), ხოლო თუ გაქარწყლდა, - წყდება პროცესი.

## **მუხლი 12. მესამე პირებისგან ინფორმაციის გამოთხოვა**

1. მესამე პირებისგან ინფორმაციის გამოთხოვის საფეხურზე, აუდიტორი ახდენს საეჭვო სამეურნეო ოპერაციასთან დაკავშირებული ინფორმაციის გამოთხოვას (მათ შორის, სსი-ის 70-ე მუხლის საფუძველზე ან საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-16 მუხლის საფუძველზე) სხვადასხვა მხარისგან, რომელიც შეიძლება იყოს:
- ა) ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშებისა და აუდიტის ზედამხედველობის სამსახური;
- ბ) საქართველოს ეროვნული ბანკი;
- გ) სსიპ საქართველოს კომუნიკაციების ეროვნული კომისია;
- დ) სსიპ საქართველოს ენერგეტიკისა და წყალმომარაგების მარებულირებელი ეროვნული კომისია;
- ე) სს საქართველოს ნავთობისა და გაზის კორპორაცია;
- ვ) სსიპ საქართველოს კონკურენციის ეროვნული სააგენტო;
- ზ) სსიპ საჯარო რეესტრის ეროვნული სააგენტო;
- თ) სსიპ სახელმწიფო სერვისების განვითარების სააგენტო;
- ი) სსიპ საქართველოს სტატისტიკის ეროვნული სამსახური;
- კ) სსიპ საპენსიო სააგენტო;
- ლ) საქართველოს გარემოს დაცვისა და სოფლის მეურნეობის სამინისტრო;
- მ) სსიპ საქართველოს ფინანსური მონიტორინგის სამსახური;
- ნ) სახელმწიფო საქვეუწყებო დაწესებულება საგამოძიებო სამსახური;
- ო) საქართველოს შინაგან საქმეთა სამინისტრო;
- კ) საქართველოს პროკურატურა;
- ჟ) სხვა ორგანო;
- რ) სხვა პირი/გადასახადის გადამხდელი.
2. მესამე პირებისგან ინფორმაციის გამოთხოვის საფეხურზე, აუდიტორის მიერ შემოწმებას ექვემდებარება მიღებული ინფორმაცია (რეგულაციები, განმარტებები, პოზიციები) და მისი ობიექტური და სუბიექტური გავლენა საეჭვო სამეურნეო ოპერაციაზე.
3. თუ მესამე პირებისგან ინფორმაციის გამოთხოვის საფეხურზე არ გაქარწყლდა შესაბამისი სამეურნეო ოპერაციის საეჭვო ხასიათი და თუ კვალიფიკაციის ცვლილების შემთხვევაში, კვლავ არსებითად იცვლება გადასახადის გადამხდელის ჯამური საგადასახადო ვალდებულებები, როგორც ეს გათვალისწინებულია ამ მეთოდური მითითების მე-10 მუხლის მე-2 პუნქტის „ა“, „ბ“ და „გ“ წევენენტებით, აუდიტორი გადადის ამ მეთოდური მითითების მე-7 მუხლით გათვალისწინებულ მე-6 საფეხურზე (საეჭვო სამეურნეო ოპერაციის კვალიფიკაციის ცვლილება და შედეგების გაფორმება), ხოლო თუ გაქარწყლდა - წყდება პროცესი.

## **მუხლი 13. საეჭვო სამეურნეო ოპერაციის კვალიფიკაციის ცვლილება და**

## **შედეგების გაფორმება**

საეჭვო სამეურნეო ოპერაცი(ებ)ის კვალითივაციის ცვლილების და შედეგების გაფორმების საფეხურზე, გაუქარწყლებელ საეჭვო სამეურნეო ოპერაციას/ოპერაციებს აუდიტორი უცვლის კვალითივაციას და საგადასახადო შემოწმების აქტში ასახავს შესაბამის შედეგებს, რომელიც უნდა მოიცავდეს:

- ა) თაქტობრივ გარემოებებს;
  - ბ) სამართლებრივ ნორმებს;
  - გ) გადასახადის გადამხდელის პოზიციას;
  - დ) აუდიტორის შეთვასებებს და დასაბუთებულ არგუმენტებს;
  - ე) გაანგარიშებას;
- 3) სხვა ინფორმაციას ან/და მტკიცებულებებს, რომელმაც გავლენა იქონია აუდიტორის გადაწყვეტილებაზე.

## **მუხლი 14. დასკვნითი დებულებები**

1. საეჭვო სამეურნეო ოპერაციის კვალითივაციის ცვლილება გამოიყენება მხოლოდ გადასახადებით დაბეგვრის მიზნებისათვის და იგი არ ცვლის ამ ოპერაციის სამართლებრივ შედეგებს, მათ შორის, შესაბამის უფლებათა რეგისტრაციის კუთხით.
2. საეჭვო სამეურნეო ოპერაციების დასაბუთების მიზნით, აუდიტორი უფლებამოსილია გამოიყენოს საკუთარი ინტუიცია და ალღო, აგრეთვე, პროფესიული ცოდნა და გამოცდილება, მათ შორის, დამატებით მოიძიოს სხვა ნებისმიერი დოკუმენტაცია ან/და ინფორმაცია.
3. საეჭვო სამეურნეო ოპერაცი(ებ)ის კვალითივაციის ცვლილების შემთხვევაში აუდიტორს უნდა ჰქონდეს მოპოვებული ყველა შესაძლო მტკიცებულება ამ ოპერაცი(ებ)ის თაობაზე, რომელსაც, საჭიროების შემთხვევაში, წარუდგენს დავის განმხილველ ორგანოს, სასამართლოს და ა.შ.
4. დავის განმხილველი ორგანოს ან/და სასამართლოს გადაწყვეტილებით, აგრეთვე, საგამოძიებო ორგანოს დადგენილებით, კონკრეტულ სამეურნეო ოპერაციას/ოპერაციებს შესაძლოა შეეცვალოთ კვალითივაცია ამ მეთოდური მითითებით გათვალისწინებული საფეხურების გავლის გარეშე.

## **დანართი N1**

### **სამეურნეო ოპერაციის კვალითივიკაციის ცვლილების თაობაზე ანგარიში**

გადასახადის გადამხდელი -----

ს/ნ / 3/ნ -----

მისამართი -----

ტელეფონი -----

## შესაფასებელი საეჭვო სამეურნეო ოპერაციის მოკლე აღწერა


## საფეხურების აღწერა

N	საფეხური	ანოტაცია	მტკიცებულებები	დიახ	არა	კომენტარი
საფეხური I	საეჭვო სამეურნეო ოპერაციის მოძიება და პირველადი შესწავლა.			✓		
საფეხური II	საეჭვო სამეურნეო ოპერაციის აღწერა და ანალიზი.					
საფეხური III	საეჭვო სამეურნეო ოპერაციის არსებითობის შეფასება.					
საფეხური IV	გადასახადის გადამხდელის გამოვლითობა.					
საფეხური V	მესამე პირებისგან ინფორმაციის გამოთხვა.					
საფეხური VI	საეჭვო სამეურნეო ოპერაციის კვალიფიკაციის ცვლილება და შედეგების გაფორმება.					
შედეგი	შეიცვალა სამეურნეო ოპერაციის კვალიფიკაცია					

აუდიტორი: -----

აუდიტორი: -----